

Василь Антонович ДЕРІЙ

доктор економічних наук, доцент,
завідувач кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет
E-mail: vasylderij@gmail.com

**ОБЛІК, АУДИТ І АНАЛІЗ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ: ПОНЯТТЯ, СТАН ТА НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ**

Дерій, В. А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрямки розвитку [Текст] / Василь Антонович Дерій // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2015. – Том 19. – № 2. – С. 193-200. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. У системі управління екологічною діяльністю чільне місце відводиться обліку, аудиту й аналізу. На жаль, нині вони не відіграють ту роль, яка їм належить у процесах захисту та відновлення природних ресурсів, що використовуються підприємствами. Отже, тема дослідження є актуальною.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та організаційні підходи до обліку, аудиту й аналізу екологічної діяльності підприємств на початку XXI століття.

Метою статті є з'ясування понять обліку, аудиту й аналізу в контексті екологічної діяльності підприємств, розкриття їхнього стану та проблем, що виникають у процесі здійснення обліку, аудиторських перевірок й аналізу у функціонуючих підприємствах, вироблення ідей щодо провідних напрямків розвитку обліку, аудиту й аналізу екологічної діяльності в Україні у найближчі десятиліття.

Методи. У процесі дослідження використано такі методи: створення теорії – для авторських визначень «екологічна діяльність», «екологічний аудит» і «аналіз екологічної діяльності»; аналізу і синтезу – для вивчення змісту та основних положень наукових публікацій, нормативно-правових актів України, критичного їх аналізу і розвитку окремих тез, присвячених екологічній діяльності.

Результати. Репрезентовано власні визначення термінів «екологічна діяльність підприємства», «екологічний аудит» і «аналіз екологічної діяльності» та проведено критичний аналіз і узагальнено думки науковців щодо обліку, аудиту й аналізу. До тексту П(С)БО 15 «Дохід» запропоновано внести доповнення абзацами про екологічні та соціальні доходи, а до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій – окремий рахунок 87 «Соціальні витрати». Вказано на резерви, які сприятимуть збільшенню ефективності використання природних ресурсів, що нерозривно пов'язані з екологічною діяльністю.

Сфера застосування результатів. Результати дослідження можуть бути використані працівниками функціонуючих підприємств, громадськими організаціями і окремими фізичними особами, що опікуються проблемами екологічної діяльності.

Ключові слова: екологічна діяльність; витрати; доходи; підприємства; поняття; проблеми; перспективи; облік; аудит; аналіз.

Vasyl Antonovych DERIJ

Doctor of Economics,
Associate Professor,
Head of Department of Audit, Revision and Analysis,
Ternopil National Economic university
E-mail: vasylderij@gmail.com

ACCOUNTING, AUDIT I ANALYSIS ENVIRONMENTAL ACTIVITIES ENTERPRICES: CONCEPT, STATE AND DEVELOPMENT TRENDS

Abstract

Introduction. *In the system of environmental management activities prominence given to accounting, auditing and analysis. Unfortunately, now they do not play the role that they should in the process of protecting and restoring natural resources used by businesses. Thus, the theme of the research is relevant.*

The subject of the study *is theoretical, methodological and organizational approaches to accounting, auditing and analysis of environmental performance of enterprises in the early twenty-first century.*

The article aims *to clarify the concepts of accounting, auditing and analysis in the context of environmental companies, the disclosure of their situation and problems in the implementation of accounting, auditing and analysis of operating enterprises to develop ideas for the leading areas of accounting, auditing and analysis environmental activities in Ukraine in the next decade.*

Methods. *The study used the following methods: a theory - Copyright definitions for "environmental activities", "environmental audit" and "Analysis of environmental activities"; analysis and synthesis - to study the content and major scientific publications of legal acts of Ukraine, their critical analysis and development of individual theses devoted to environmental activities.*

Results. *Sending their own definitions of "environmental activities of the company", "environmental audit" and "analysis of environmental performance" and conducted a critical analysis and summarizes the views of scientists on accounting, auditing and analysis. The text of Accounting Standard 15 "Revenue" invited to supplement paragraphs of environmental and social income and Plan of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations - separate account 87 "social costs." Specified on reserves, which will help increase the efficiency of use of natural resources, which is closely related to environmental activities.*

Scope results. *Results of the study can be used employees working enterprises, public organizations and private individuals that deal with environmental performance.*

Keywords: *environmental activities; costs; revenue; enterprices; concept; tasks; problems; accounting; audit; analysis.*

JEL classification: M41, M42, R32, Q51

Вступ

Стан екології як в Україні, так і у світі, на жаль, постійно погіршується, що викликає серйозну тривогу в мільйонів землян, у тому числі українців. Людство опинилось у складній ситуації, вихід з якої потрібно шукати невідкладно шляхом розробки системних заходів із переведення шкідливих з екологічного боку технологій на екологічно чисті та їх інвестиційного забезпечення. Витрати на такі заходи уже попередньо можна оцінювати не одним трильйоном доларів США, проте це і так невисока плата людей за хижацьке ставлення до природи впродовж кількох останніх століть, коли вони намагались забезпечити собі максимальну вигоду, не думаючи за її наслідки, котрі надважкими зусиллями доведеться долати людям у XXI-ому і наступних століттях.

Проблемам обліку, аналізу й аудиту екологічної діяльності підприємств присвятили свої наукові праці І. Басанцов [1], В. Боронос [2], О. Вороновська [3], В. Гавриленко [4], Л. Гнилицька [5], В. Жук [6], І. Замула [7], О. Коблянська [8], З. Колісник [9], В. Лень [10], В. Міщенко [11], В. Небильцова [12], Л. Рибалко [13], Л. Скляр [14], С. Хмельов [15] та інші. Ці фахівці зробили вагомий внесок у розвиток досліджень із зазначеної проблематики, проте ще значна частина проблем залишається невирішеною як у теоретичному, так і практичному плані. Зокрема, це стосується оперативного обліку, аналізу і контролю за витратами та доходами від природоохоронної діяльності підприємств; відображення в обліку прямих та непрямих збитків від шкоди, завданої природі в результаті діяльності підприємств.

Мета та завдання статті

Метою статті є з'ясування понять обліку, аудиту і аналізу в контексті екологічної діяльності, розкриття їх стану та проблем, що виникають у процесі здійснення обліку, аудиторських перевірок,

економічного аналізу такої діяльності у функціонуючих підприємствах, вироблення ідеї щодо провідних напрямків розвитку обліку, аудиту і аналізу екологічної діяльності в Україні у найближчі десятиліття.

Виклад основного матеріалу дослідження

Поняття «екологічна діяльність», «екологічна відповідальність» та інші, з ними пов'язані. Про екологію і її безпосередній зв'язок з економікою в науковій літературі впродовж останніх 20-30 років написано дуже багато. Проте економіко-екологічні проблеми за цей час не тільки не вирішилися, а настільки загострились, що загрожують фізичному існуванню людства.

Напрямки формування екологічної діяльності (їх визначили В. А. Гавриленко і О. В. Бичкова стосовно вугледобувного підприємства) такі: атмосферне повітря (викиди в атмосферу технологічним і нетехнологічним устаткуванням, викиди неорганізованими джерелами забруднення атмосферного повітря), водні об'єкти (водовідведення, водокористування, поворотні води), земельні ресурси та надра (видобуток копалин; збирання, транспортування, збереження, переробка, використання і утилізація відходів). До об'єктивних чинників впливу на довкілля діяльності такого підприємства ці автори зараховують: гірничо-геологічні умови, гідрогеологічні і кліматичні чинники, а до суб'єктивних – технологічні (параметри систем розробок та способів розкриття; спосіб управління покрівлею; спосіб проведення (проходження) виробки; способи та методи очистки стічних вод; схема водовикористання та водовідведення тощо), технічні (рівень механізації; спосіб відтворення техніки; технічний стан основних засобів) й організаційні (дегазація; пиловловлення; повна переробка відходів і т. д.) [4, с. 148].

Зі змісту абзацу, наведеного вище, можна впевнено стверджувати, що кожен вид і підвид галузей економіки має свої специфічні напрямки формування екологічної діяльності та чинників впливу на довкілля, на які обов'язково треба зважати, формуючи стратегію розвитку конкретного підприємства або однотипної групи підприємств.

Екологічна діяльність підприємства – це, з нашої точки зору, відповідний сегмент його операційної діяльності, який повинен забезпечити баланс між суспільними інтересами та інтересами підприємства, у результаті функціонування якого має бути максимально збережене природне середовище в тому стані, у якому воно перебувало донедавна.

Екологічна діяльність підприємства, пов'язана із виконанням ним певних заходів та робіт, які б забезпечували баланс інтересів людей, що проживають поблизу, з балансом інтересів його власників (орендарів, акціонерів). Водночас з поняттям «екологічна діяльність» необхідно згадати про поняття «екологічна відповідальність», яке тісно пов'язане з першим і є його наслідком, що настає через систематичне порушення низкою підприємств правил ведення екологічної діяльності. Щодо екологічної відповідальності З. Б. Колісник зазначає: «... керівники вітчизняних підприємств повинні вже сьогодні думати про радикальні зміни в технології та організації виробництва відповідно з неминучою екологічною відповідальністю за економічні результати їхньої діяльності» [9, с. 93].

В Україні, на жаль, рівень екологічної відповідальності дуже низький, тому молодому поколінню українців ще з дитячих років потрібно прищеплювати любов до природи і потребу її захисту від тих, у кого виробилось хижацьке ставлення до неї. До останніх треба застосовувати системні штрафні санкції, використовуючи позитивний досвід багатьох провідних в екологічному плані країн світу (США, Канада, Японія, країни ЄС, ОАЕ тощо).

Поняття екологічних витрат, екологічних втрат та екологічних збитків детально дослідили В. Лень, О. Колівешко. На їхню думку, під екологічними витратами слід розуміти сукупність витрат за користування надрами та іншими природними ресурсами, плату за видобування корисних копалин, екологічний податок та витрати на природоохоронні заходи; під екологічними втратами для цілей бухгалтерського обліку варто розуміти зменшення вартості активів підприємства без перенесення її на продукт виробництва та без їх вибуття за його межі за рішенням власника, яке відбувається внаслідок несприятливих стихійних явищ та негативного антропогенного впливу на природне середовище; поняття «екологічні збитки» містить інформацію про господарські операції та іншу інформацію про негативні зміни стану довкілля і вплив цих змін на виробничу та соціальну сфери [10, с. 15, 16].

Варто зазначити, що В. Лень, О. Колівешко відповідально підійшли до трактування термінів «екологічні витрати», «екологічні втрати» та «екологічні збитки» і добре їх розтлумачили, тому вважаємо, що різні дослідники ще неодноразово будуть звертатись до цих трактувань.

Фінансовий та управлінський облік екологічної діяльності, екологічний аудит. У минулих століттях вплив господарської діяльності на довкілля не мав таких негативних наслідків, як у XX і XXI століттях, коли масово замість природних сировини та матеріалів почали застосовувати неприродні. Як результат, природа перестала повною мірою відтворюватись, відповідно виникла потреба у виявленні фактів і причин порушень природоохоронного законодавства, змінах у системі обліку та посиленні контролю за обсягами і напрямками діяльності функціонуючих підприємств.

О. В. Вороновська зазначає: «Основною проблемою на шляху інтегрування екологічного обліку в систему традиційного бухгалтерського обліку є труднощі, пов'язані з оцінюванням впливів на довкілля

таких, як забруднення повітря та виснаження земель сільськогосподарського призначення внаслідок господарської діяльності людини тощо, і неможливістю нині виражати їх у грошовій формі» [3, с. 199].

Продовжуючи думку О. В. Вороновської, зазначимо, що, напевно, у кожному вітчизняному підприємстві мав би вестись «Журнал оперативного обліку стану та порушень довкілля», а у випадку виявлення екологічного порушення керівники і спеціалісти підприємства мали б скласти «Акт про виявлене екологічне порушення». Стосовно інтегрування обліку екологічної діяльності в систему традиційного бухгалтерського обліку, то грошове оцінювання впливів на довкілля внаслідок господарської діяльності людини, на жаль, нині є доволі недосконалим, тому такі впливи доводиться відображати через чинну систему обліку екологічних витрат, екологічних втрат та збитків. Із удосконаленням методик обліку цих витрат і грошове оцінювання впливів на довкілля буде значно кращим.

Схвалюємо пропозицію Л. В. Гнилицької щодо запровадження в систему бухгалтерського обліку субрахунків 913 та 237, яка, на нашу думку, є достатньо аргументованою, і бухгалтери-практики можуть такі субрахунки без проблем використовувати з метою відображення екологічних витрат своїх підприємств [5, с. 16].

До об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єктів господарювання, І. В. Замула відносить природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення, екологічні зобов'язання, екологічні доходи, екологічні витрати, фінансові результати від екологічної діяльності [7, с. 4].

Серед об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єктів господарювання, запропонованих І. В. Замулою, особливо варто звернути увагу на генетично модифіковані організми (ГМО), бо для здоров'я і життя українського народу вони складають серйозну загрозу через відсутність системного обліку і контролю за ними.

Варті уваги пропозиції О. І. Коблянської щодо доповнення тексту П(С)БО 16 «Витрати» абзацом про екологічні витрати, а План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій – окремим рахунком 86 «Екологічні витрати» [8, с. 95].

Абсолютно погоджуємось з пропозиціями О. І. Коблянської і переконані, що, справді, необхідно внести доповнення до тексту П(С)БО 16 «Витрати» абзацами про екологічні і соціальні витрати. Крім того, вважаємо, що текст П(С)БО 15 «Дохід» доцільно доповнити абзацами про екологічні та соціальні доходи. Щодо Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, то окремий рахунок 86 «Екологічні витрати» в ньому не буде зайвим. Крім того, на наш погляд, можна було б внести у такий План і окремий рахунок 87 «Соціальні витрати» з метою відображення на ньому соціальних витрат підприємства та його структурних підрозділів.

Загалом система екологоорієнтованого бухгалтерського обліку в підприємстві, на думку С. А. Хмельова, А. Є. Суглобова, повинна містити три основні складові: *облік екологічних зобов'язань* (оцінка і визнання викидів парникових газів як об'єкт НМА; облік зобов'язань з викидів вуглекислого газу; облік витрат та перерозподіл квот на викиди; затрати на участь у програмах екологічного оздоровлення територій; затрати на формування сприятливого екологічного іміджу; планові затрати на екологічне забезпечення поточної діяльності; планові затрати на екологічну діяльність за інвестиційними проектами; ймовірні затрати на запровадження нанотехнологій із зменшення викидів парникових газів), *екологоорієнтована звітність* (звітність про інвестиції в екологічну діяльність; витрати на наукові дослідження в галузі екології; витрати на управління екологічною діяльністю та її планування; витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків збитку; складання екобалансу з викидів парникових газів; складання фінансової звітності із урахуванням екологічної складової бізнесу (квотування)) та *екологічний аудит* (аудит інформації про екологічну діяльність; проведення інвентаризації викидів парникових газів; аудит екологічної звітності; аудит екологічних фінансових зобов'язань; аудит дотримання законодавства, стандартів, норм і нормативів якості охорони природного середовища) [15, с. 100].

Зумисне наводимо такий великий перелік питань, пов'язаних із системою екологоорієнтованого бухгалтерського обліку в підприємстві, щоб полегшити його застосування у наступних дослідженнях.

Система екологічної діяльності, на думку В. М. Жука, повинна містити чотири основні складові: облік екологічних витрат, облік екологічних зобов'язань, звітність про природоохоронну діяльність та аудит відповідної інформації, кожна з яких має економічну значущість [6, с. 3].

Як бачимо, відомий дослідник першою складовою системи екологічної діяльності із чотирьох заслужено називає облік екологічних витрат. Це правильно, проте, на нашу думку, до складових системи екологічної діяльності можна було б додати облік екологічних доходів, облік екологічних втрат і облік екологічних результатів.

У Законі України «Про екологічний аудит» зазначено: «Екологічний аудит – це документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збирання і об'єктивне оцінюванню доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності,

заходів, умов, системи екологічного управління та інформації з цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту» [16, с. 1, 3].

Законодавче визначення екологічного аудиту, з нашої точки зору, є занадто складним, тому пропонуємо його удосконалити в такій редакції: екологічний аудит – це незалежна система оцінювання ефективності функціонування екологічного об'єкта аудиту, що передбачає збирання й оцінювання доказів з метою з'ясування відповідності певних сегментів екологічного управління та інформації нормативно-правовим вимогам і критеріям екологічного захисту.

Вітчизняний екологічний аудит має бути добровільним або обов'язковим. «Обов'язковий екологічний аудит здійснюється на замовлення заінтересованих органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування щодо об'єктів або видів діяльності, які становлять підвищену екологічну небезпеку, відповідно до переліку, що затверджується Кабінетом Міністрів, у таких випадках: 1) банкрутство; 2) приватизація, передача в концесію об'єктів державної та комунальної власності, крім визначених законом випадків; 3) передача або придбання в державну чи комунальну власність; 4) передача у довгострокову оренду об'єктів державної або комунальної власності; 5) створення на основі об'єктів державної та комунальної власності спільних підприємств; 6) екологічне страхування об'єктів; 7) завершення дії угоди про розподіл продукції відповідно до закону; 8) в інших випадках, передбачених законом» [16, с. 4].

Проблема екологічного аудиту, як ми вважаємо, полягає в тому, що, на жаль, заінтересовані органи виконавчої влади або органи місцевого самоврядування щодо об'єктів або видів діяльності, які становлять підвищену екологічну небезпеку, не виконують повною мірою Закон України «Про екологічний аудит» в частині згаданих вище випадків через недобросовісне виконання посадовцями своїх службових обов'язків, певні корупційні змови і прогалини в екологічному законодавстві.

На сучасному етапі екологічного аудиту в Україні мають бути поширені, як вважають І. В. Басанцов, О. С. Пантелейчук, такі види аудиторських робіт: експрес-оцінка екологічної безпеки підприємств, що приватизуються (*приватизаційний екоаудит*); комплексна експрес-оцінка підприємств з метою проведення не капіталомістких заходів щодо екологічної модернізації виробництва; екологічний аудит інвестиційних пропозицій у складі програм галузевої реструктуризації виробництва (*інвестиційний аудит*); аудит розрахункових платежів за користування природними ресурсами; аудит раціональності та безпеки використання енергетичних ресурсів (*енергетичний аудит*); поглиблений екологічний аудит у складі галузевих програм структурної перебудови і розв'язання екологічних проблем [1, с. 43-44]. В. М. Небильцова та Н. В. Остапенко виокремлюють різні типи або напрямки екологічного аудиту: експрес-аудит підприємств, що підлягають ліквідації; екологічний аудит території та місцевості; технічний аудит (вирішення проблеми відходів); енергетичний аудит; інвестиційний екологічний аудит; аудит управлінського природоохоронного самоконтролю [12, с. 7].

У наведених вище цитатах йдеться приблизно про одне і те ж, проте І. В. Басанцов, О. С. Пантелейчук називає це видами аудиторських робіт, а В. М. Небильцова та Н. В. Остапенко – різними типами або напрямками екологічного аудиту. Ми, усе ж таки, схилиємось до думки, що це різні типи або напрямки екологічного аудиту, адже такий підхід, як нам здається, більш чіткий та зрозумілий.

Досліджуючи питання екологічного аспекту внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах, Л. В. Рибалко наголошує: «... за суб'єктами здійснення внутрішньогосподарський контроль має бути адміністративний, бухгалтерський, технологічний і спеціальний. Лише така тісна інтеграція контролю у виробництво здатна забезпечити протидію екологічним загрозам» [13, с. 6, 14].

Можемо додати, що внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах ведеться на задовільному рівні. Проблема лише полягає в тому, як такий внутрішньогосподарський контроль поєднати з контролем сільських громад за екологічною діяльністю аграрних холдингів, які, на жаль, нерідко допускають серйозні порушення екологічного законодавства, що шкодить здоров'ю та життю сільських жителів, сільськогосподарським тваринам і посівам.

Аналіз екологічної діяльності. Аналіз екологічної діяльності – це, з нашої точки зору, один із спеціалізованих видів економічного аналізу, який спрямований на деталізоване дослідження природоохоронних аспектів діяльності юридичних і фізичних осіб за допомогою системи відповідних прийомів та способів аналізу.

Аналіз екологічної діяльності називають ще і економіко-екологічним аналізом. Л. Б. Скляр подає таке трактування: «Економіко-екологічний аналіз – це дослідження екологічних та економічних процесів, для більш раціонального і дбайливого використання ресурсів довкілля» [14, с. 88]. Вважаємо, що таке трактування є вдалим та вартим уваги як з боку вчених-економістів, так і вчених-екологів. Водночас маємо погодитись з Л. Б. Скляр і констатувати, що для успішного економіко-екологічного аналізу потрібно сформулювати систему показників і розробити до неї методологічні рекомендації з такого аналізу, вдосконалити методики аналізу чинних техніко-економічних показників, а також розробити

методики та організацію планування, обліку і аналізу результатів економіко-екологічних процесів [14, с. 88].

На думку В. М. Боронос, І. В. Мамчук, до основних показників еколого-економічного аналізу можна віднести такі складові: екологічну експертизу; екологічну діагностику; екологічний ситуаційний аналіз; екологічний маркетинг; екологічний аудит [2, с. 53].

Тут доцільно зробити уточнення щодо правомірності вживання згаданими вище авторами терміну основних показників еколого-економічного аналізу, адже насправді йдеться, за нашим переконанням, не про основні показники, а про основні підвиди такого аналізу.

Для екологічної діяльності важливими є завдання її поліпшення, серед яких основними, на думку В. Міщенко, виступають фінансово-економічні: підвищення регулюючої ролі економічних інструментів; посилення їх ефективності у мотивації суб'єктів господарювання до природозберігаючої діяльності; розширення фінансових можливостей розв'язання екологічних проблем; глибша інтеграція еколого-економічних складових у господарську практику [11, с. 52].

Згідно з цією думкою, можемо визначити такі резерви, які, на наш погляд, сприятимуть збільшенню ефективності використання природних ресурсів, що нерозривно пов'язані з екологічною діяльністю: 1) зменшення обсягів витрачання природного газу, нафти і нафтопродуктів, кам'яного вугілля, з одночасним підвищенням їх енергетичної віддачі та зменшенням втрат на шляху енергії до споживача; 2) запровадження жорстких норм споживання природних ресурсів і значного збільшення тарифів за понаднормативне споживання цих ресурсів; 3) суттєве збільшення кількості та потужності сонячних, вітрових і водних джерел електроенергії за рахунок залучення до спорудження таких об'єктів вітчизняних та іноземних фінансових інвестицій; 4) розроблення системи заходів зі стимулювання державою і місцевими органами самоврядування економічного використання споживачами природних ресурсів тощо.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Екологічна діяльність підприємства – це відповідний сегмент його операційної діяльності, який повинен забезпечити баланс між суспільними інтересами та інтересами підприємства, в результаті функціонування якого має бути максимально збережене природне середовище в тому стані, у якому воно перебувало донедавна. До тексту П(С)БО 15 «Дохід» пропонуємо внести доповнення абзацами про екологічні та соціальні доходи. Щодо Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, то можна було б внести у такий План окремий рахунок 87 «Соціальні витрати» з метою відображення на ньому соціальних витрат підприємства та його структурних підрозділів. Законодавче визначення екологічного аудиту є занадто складним, тому пропонуємо його удосконалити в такій редакції: екологічний аудит – це незалежна система оцінювання ефективності функціонування екологічного об'єкта аудиту, що передбачає збирання й оцінювання доказів з метою з'ясування відповідності певних сегментів екологічного управління та інформації нормативно-правовим вимогам і критеріям екологічного захисту. Аналіз екологічної діяльності – це один із спеціалізованих видів економічного аналізу, який спрямований на деталізоване дослідження природоохоронних аспектів діяльності юридичних і фізичних осіб за допомогою системи відповідних прийомів та способів аналізу. Вказано на основні резерви, які сприятимуть збільшенню ефективності використання природних ресурсів, що нерозривно пов'язані з екологічною діяльністю.

У подальших дослідженнях, вважаємо, варто звернути увагу на перелік (поданий С. А. Хмельовим, А. Є. Суглобовим) питань, пов'язаних із системою екологоорієнтованого бухгалтерського обліку в підприємстві, а також – на удосконалення методик обліку екологічних витрат і грошового оцінювання впливів екологічної діяльності підприємств на довкілля.

Список літератури

1. Басанцов, І. В. Екологічний аудит в Україні: актуальність, проблемні питання та напрями удосконалення / І. В. Басанцов, О. С. Пантелейчук // Вісник Сумського державного університету. – 2010. – № 1. – С. 38 – 46.
2. Боронос, В. М. Еколого-економічний аналіз структуризації показників виробництва / В. М. Боронос, І. В. Мамчук // Вісник Сумського державного університету. – 2006. – № 7 (91). – С. 52-58.
3. Вороновська, О. Сутність і розвиток екологічного обліку / О. Вороновська // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 2 (31). – С. 195 – 200.
4. Гавриленко, В. А. Облік екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства з урахуванням комплексного підходу до виробництва / В. А. Гавриленко, О. В. Бичкова // Економіка. Менеджмент. Підприємство. – 2013. – № 25 (II). – С. 145 – 158.
5. Гнилицька, Л. Напрями удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 7. – С. 13-17.

6. Жук, В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В. М. Жук // Агроекологічний журнал. – 2012. – № 2. – С. 18 – 23 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1408/93>.
7. Замула, І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / І. В. Замула. – Житомир, 2010. – 36 с.
8. Коблянська, О. І. Екологічні витрати та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку / О. І. Коблянська, М. А. Цибульник // Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси». – Вип. 9 (33). – Ч. 2. – 2012. – С. 93 – 98.
9. Колісник, З. Б. Зростаюча роль екологічної відповідальності у діяльності промислових компаній / З. Б. Колісник // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2014. – Вип. 24.6. – С. 85 – 95.
10. Лень, В. Екологічні збитки, витрати та втрати: поняття, зміст / В. Лень, О. Колівешко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 11 – 18.
11. Міщенко, В. Фінансування природоохоронної сфери (чи є критерій достатності?) / В. Міщенко // Економіка України. – 2008. – № 8. – С. 46 – 55.
12. Небильцова, В. М. Становлення екологічного аудиту в Україні з врахуванням світового досвіду / В. М. Небильцова, Н. В. Остапенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8357/1/2.pdf.
13. Рибалко, Л. В. Екологічний аспект внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах / Л. В. Рибалко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/18_Ribal.pdf.
14. Скляр, Л. Б. Методологічні принципи побудови економіко-екологічного аналізу / Л. Б. Скляр // Економіка харчової промисловості. – 2014. – № 3 (23). – С. 86 – 90.
15. Хмелев, С. А. Методические аспекты экологоориентированного учета и аудита в целях обеспечения экономической безопасности предприятий промышленности / С. А. Хмелев, А. Е. Суглобов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://edu.tltsu.ru/sites/sites_content/site1238/html/media67250/20Hmelev.pdf.
16. Про екологічний аудит / Закон України від 24.06.2004 р. № 1862-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://posludy.gov.ua/RegulatoryDocuments/Details?id=2e6badba-74ad-4951-aabc-0c5050f29c47>.

References

1. Basancov, I. V. & Pantelejchuk, O. S. (2010). *Ekologhichnyj audyt v Ukrajinі: aktualnistj, problemni pytannja ta naprjamy udoskonalennja*. *Visnyk Sumsjkogho derzhavnogho universytetu*, 1, 38-46.
2. Boronos, V. M. & Mamchuk, I. V. (2006). *Ekologho-ekonomichnyj analiz strukturyzaciji pokaznykiv vyrobnyctv*. *Visnyk Sumsjkogho derzhavnogho universytetu*, 7 (91), 52-58.
3. Voronovs'jka, O. (2011). *Sutnistj i rozvytok ekologhichnogho obliku*. *Ghalycjkyj ekonomichnyj visnyk*, 2 (31), 195-200.
4. Ghavrylenko, V. A. & Bychkova, O. V. (2013). *Oblik ekologhichnoji dijalnosti vughlevydobovnogho pidpryjemstva z urakhuvannjam kompleksnogho pidkhodu do vyrobnyctva*. *Ekonomika. Menedzhment. Pidpryjemnyctvo*, 25 (II), 145-158.
5. Ghnylycjka, L. (2002). *Naprjamy udoskonalennja obliku, analizu ta audytu vytrat pryrodookhoronnoji dijalnosti*. *Bukhghaltersjkyj oblik i audyt*, 7, 13-17.
6. Zhuk, V. M. (2012). *Ekologhichni aspekty bukhhaltersjkogho obliku v aghropromyslovomu vyrobnyctvi*. *Aghroekologhichnyj zhurnal*, 2, 18-23. Retrieved from: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1408/93>.
7. Zamula I. V. (2010). *Bukhhaltersjkyj oblik ekologhichnoji dijalnosti: teorija ta metodologhija*. *Zhytomyr*.
8. Kobljans'jka, O. I. & Cybuljnyk, M. A. (2012). *Ekologhichni vytraty ta zobov'jazannja v systemi bukhhaltersjkogho obliku*. *Ekonomichni nauky*, 9 (33), 2, 93-98.
9. Kolisnyk, Z. B. (2014). *Zrostajucha rolj ekologhichnoji vidpovidalnosti u dijalnosti promyslovykh kompanij*. *Naukovyj visnyk Nacionaljnogho lisotekhnichnogho universytetu Ukrajinj*, 24.6, 85-95.
10. Lenj, V. & Koliveshko, O. (2014). *Ekologhichni zbytky, vytraty ta vtraty: ponjattja, zmist*. *Bukhhaltersjkyj oblik i audit*, 2, 11-18.
11. Mishhenko, V. (2008). *Finansuvannja pryrodookhoronnoji sfery (chy je kryterij dostatnosti?)*. *Ekonomika Ukrajinj*, 8, 46-55.
12. Nebylcova, V. M. & Ostapenko, N. V. (n.d.). *Stanovlennja ekologhichnogho audytu v Ukrajinі z vrakhuvannjam svitovogho dosvidu*. *Rezhym dostupu: www.dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8357/1/2.pdf.*
13. Rybalko, L. V. (2010). *Ekologhichnyj aspekt vnutrishnjoghospodarsjkogho kontrolju v aghrarnykh pidpryjemstvakh*. Retrieved from: www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/18_Ribal.pdf.

-
14. Skljar, L. B. (2014). *Metodologichni pryncypy pobudovy ekonomiko-ekologichnogho analizu. Ekonomika kharchovoji promyslovosti*, 14, 3 (23), 86-90.
 15. Khmelev, S. A. & Sughlovov A. E. (n.d.). *Metodicheskie aspekty jekologoorientirovannogo ucheta i audita v celjah obespechenija jekonomicheskoy bezopasnosti predpriyatij promyshlennosti*. Retrieved from: http://edu.tltsu.ru/sites/sites_content/site1238/html/media67250/20Hmelev.pdf.
 16. *Pro ekologichnyj audyt : zakon Ukrainy vid 24.06.2004. № 1862-IV (2004)*. Retrieved from: <http://poslugy.gov.ua/RegulatoryDocuments/Details?id=2e6badba-74ad-4951-aabc-0c5050f29c47>.

Стаття надійшла до редакції 05.04.2015 р.